

ACTA UNIVERSITATIS SZEGEDIENSIS

---

ACTA JURIDICA ET POLITICA

Tomus LXVI.

Fasc. 20.

CSABA SZILOVICS

**Die Eigenartigkeiten der steuerlichen  
Rechtsbefolgung**

SZEGED  
2004

Edit

Comissio Scientiae Studiorum Facultatis Scientiarum Politicarum et  
Juridicarum Universitatis Szegediensis

LÁSZLÓ BLUTMAN, PÁL BOBVOS, LÁSZLÓ BODNÁR,  
JÓZSEF HAJDÚ, ÉVA JAKAB, JENŐ KALTENBACH, TAMÁS KATONA,  
JÁNOS MARTONYI, FERENC NAGY, PÉTER PACZOLAY,  
BÉLA POKOL, JÓZSEF RUSZOLY, IMRE SZABÓ, LÁSZLÓ TRÓCSÁNYI

Redigit  
KÁROLY TÓTH

Nota  
Acta Jur. et Pol. Szeged

Kiadja

a Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Karának  
tudományos bizottsága

BLUTMAN LÁSZLÓ, BOBVOS PÁL, BODNÁR LÁSZLÓ,  
HAJDÚ JÓZSEF, JAKAB ÉVA, KALTENBACH JENŐ, KATONA TAMÁS,  
MARTONYI JÁNOS, NAGY FERENC, PACZOLAY PÉTER,  
POKOL BÉLA, RUSZOLY JÓZSEF, SZABÓ IMRE, TRÓCSÁNYI LÁSZLÓ

Szerkeszti  
TÓTH KÁROLY

Kiadványunk rövidítése  
Acta Jur. et Pol. Szeged

ISSN 0324–6523 Acta Univ.  
ISSN 0563–0606 Acta Jur.

Die Rechtsbefolgung – meint *András Sajo* – ist durch die Beziehung des Rechtssystems und der Gesellschaft zu ergreifen, dessen Wesen sich nicht an das Individuum sondern an die Funktionierung der ganzen Gesellschaft bindet. „Die Rechtsbefolgung ist ein gesellschaftlicher Status, bei dessen Entfaltung auch das Recht eine Rolle spielt.“<sup>1</sup> In dieser Hinsicht beeinflusst das Recht mittelbar die Handlung. Davon unterscheidet sich jedoch das Verhalten, bei dessen Entstehung die Rechtsnorm als zentrales Motiv eine Rolle spielt. Das können wir als ein rechtsbefolgendes Verhalten definieren. Bei der Entstehung der Rechtsbefolgung als gesellschaftlicher Verhalten ist das Recht nur ein Faktor neben den politischen, moralischen, wirtschaftlichen und soziologischen Effekten. *Kálmán Kulcsár* nennt diesen Vorgang Sozialisation, und weist darauf hin, dass die Lebensbedingungen eines Menschen in eine moderne Gesellschaft zu automatisiertem Verhaltensmuster führen.<sup>2</sup> Dem zufolge kann das geltende Recht seine Wirkung in der Gesellschaft nicht einheitlich entfalten. Die Wirkung der Rechtsnormen die in der Geschichte eine lange Vergangenheit aufweisen und mit der gesellschaftlichen Wertauffassung übereinstimmen, ist größer als die der einzelnen Rechtsvorschriften, in denen die gesellschaftlichen Werte nur mittelbar verfasst sind.<sup>3</sup> Einzelne Normen des Strafrechts oder des Privatrechts stimmen mit den inneren, moralischen Normen der Menschen überein, einige Regeln wie der Schutz des Menschenlebens, oder des Besitzes können Jahrhunderte lang parallel mit dem Werturteil der Gesellschaft laufen. Diese Feststellung wird mit *Móors* Zusammenfassung nur verstärkt. In den Tatbeständen des Strafgesetzbuches und in den mit ihnen verbundenen Sanktionen kommen die moralische Bewertung und die Missbilligung des Gesetzgebers zur Aussprache. Der Zusammenhang zwischen Recht und Moral ist nirgendwo so stark wie auf dem Fachgebiet des Strafrechts.<sup>4</sup> Diese Meinung wurde auch durch *Gábor Földes* vertreten,<sup>5</sup> der sagte: „Das Steuerrecht ist hinsichtlich des Rechtsbefolgungs- (Rechtswissens) rechtlicher, als die anderen Gebiete des Rechtssystems“. In diesem Fall sind die Rechtsbefolger mit dem objektiven Inhalt ihres Verhaltens im rechtlichen Sinne im klaren, und sie handeln dem angemessen.

---

<sup>1</sup> SAJÓ ANDRÁS: *Jogkövetés és társadalmi magatartás*. (Rechtsbefolgung und gesellschaftliches Verhalten) Akadémiai Kiadó, Budapest, 1980. 79. p.

<sup>2</sup> KULCSÁR KÁLMÁN *Jogszociológia*. (Rechtssoziologie) Kultúrtrade, Budapest, 1997. 262. p.

<sup>3</sup> KULCSÁR KÁLMÁN: op. cit., 263. p.

<sup>4</sup> MOÓR GYULA *Jogfilozófia*. (Rechtsphilosophie) Püski Kiadó, Budapest, 1994. 230. p.

<sup>5</sup> FÖLDES GÁBOR: *Az adójog határai*. (Grenzen des Steuerrechts) Budapest, 1988. 195. p. (Kandidátusi értekezés, kézirat).

Wenn wir die Steuernormen aus diesem Standpunkt untersuchen, kann man sagen, dass ihre Anpassung in der Gesellschaft viel kürzer ist, weil ihre Erschaffung mit der Entstehung von modernen Zivilisationen verbunden ist. Wir können keine klaren Jahrhunderte lange Praxis der Rechtsbefolgung finden, wo das Zusammenleben des rechtlichen und moralischen Befehls die zwei Wirkungen verstärkt hätte. Die freiwillige Identifizierung mit den Steuernormen wurde erschwert durch die Tatsache, dass die mit Zwang angewendet wurden, denn das Steuerzahlen ist nur sehr selten freiwillig. Eine andere Charakteristik dieser Normengruppe liegt in seiner wechselnden Wesen. Es ist auch wichtig, das verhältnismäßig zu anderen Rechtsgebieten im Steuerrecht die technischen Normen, also die, die nur Verfahrensregeln oder Rechnensvorschriften beinhalten, die mit einer sehr großen Zahl vertreten sind<sup>6</sup>, was wiederum die Identifizierung mit dem in Grunde wirtschaftlichen, redistributiven Steuerrecht erschwert. Eine weitere Spezifik dieses Rechtsgebietes ist, dass das Steuerrecht einen aktiven, bewussten, und ständig verändernden, exakt beschriebenen Verhalten vorschreibt, dass man nur auf einer streng umschriebenen Weise verwirklichen kann.<sup>7</sup> Dass bedeutet dass das Steuersubjekt detaillierte Regeln befolgen muss. Zur gleichen Zeit ist eine internationale, steuerrechtliche Tendenz feststellbar, in dem die Rolle des Steuersubjekts mit der Ausdehnung der freiwilligen Steuerdeklaration ansteigt. Das kann zur Folge haben, dass im Steuerprozess wegen dem notwendig vorhandenen Entscheidungszwang der Rechtsbefolgungsgrad der Steuerzahler und der Unternehmer aufgewertet wird, denn ohne diese Neigung bleiben nur der staatliche Zwang und dessen unsichere Ergebnisse.

Der Internationale Dokumentationsbüro für Finanzen (IBFD) definierte 1992 die exakte Erfüllung der Steuerpflicht. Dem zu Folge ist der Steuerpflicht: „der Maß nach dementsprechend die Steuerzahler auf Grund ihrer gesetzlichen Pflichten ihren Einkommen eingestehen, damit die Einkommenssteuer, der Umsatzsteuer usw. festgesetzt werden können, und sie bezahlen in einer angemessenen Zeit und auf einer angemessenen Weise die festgesetzte Steuermenge.“ Die Verwirklichung dieser Definition kann aber von vielen Faktoren beeinflusst werden. Diese Faktoren wurden von vielen auf mehrere Weise in Gruppen eingeteilt.

Lewis hat 1982<sup>8</sup> den psychologischen Model der Steuerrechtlichen Leistung ausgearbeitet, in dem er vier Hauptfaktore identifiziert hat. Die erster ist die abschreckende Wirkung der Steuerbehörden, unter anderen die Chance der Aufklärung oder des Auffliegens, und die große und strenge der Sanktion. In der zweiten Gruppe werden die wirtschaftlichen Faktoren genannt, die die Steuerpolitik und das Verhalten der Steuerzahler gleichzeitig beeinflussen (die

<sup>6</sup> FÖLDES GÁBOR: *Pénzügyi Jog I.* (Finanzrecht I.) KJK. Budapest, 1997. 125. p.

<sup>7</sup> FÖLDES GÁBOR: *Az adójog határai.* op. cit. 160–165. p.

<sup>8</sup> LEWIS, A.: *The Psychology of taxation.* Oxford. 1982.

Inflation, das Verbrauchsgrad, der Maß mittelbaren Steuer). Als dritter erwähnt er die politische Rolle der Regierung aus dem Standpunkt wie die gesellschaftliche Beurteilung der Politiker ist, und nach dem Grad wie effektiv, ethisch und kontrollierbar die Verwaltung der öffentlichen Finanzen ist. In der vierten Kategorie wurden die kompletten Verhaltensmuster der Steuerzahler zusammengezählt: das Gefühl eines gerechten Steuersystems, das Verhältnismäßigkeit zwischen Individualität und Kollektivität, die gesellschaftliche Beurteilung des Steuerbetrugs, der gesellschaftliche, wirtschaftliche Wohlstand, und das Verhältnis zwischen den Schichten und Gruppen. Lewis hat die Größe der Steuerlast, das Verhältnis die GDP zu den Steuern, und die Einfachheit der Steuerrechtsnormen nicht für entscheidend gehalten. Im Gegenteil damit hat *Bracewell – Millnes*<sup>9</sup> und Geoffry *Howe*<sup>10</sup> die Wichtigkeit dieser zuletzt genannten Faktoren betont.

*Kinsey und Smith*<sup>11</sup> haben gleichermaßen die Rechtsbefolgung aus einem psychologischen Standpunkt untersucht, und behauptet, die Leistungsverweigerung hat drei wirkungsvolle Grenzen: Die Chance der gesetzlichen Sanktion, die Beurteilung der kleineren Umgebung und das persönliche Gefühl das sich mit dem Leistungsverweigerung verbindet. Sie meinen, dass diese Faktoren nicht nur das Verhalten der Einzelnen beeinflussen, sondern auch die Abweisung oder die Identifizierung und den Maß de Verwirklichung.

*Allingham und Sandmo*<sup>12</sup> haben 1972 das untersuchte Problem aus einem wirtschaftlichen Standpunkt analysiert. Ihrer Meinung nach versucht die Einzelperson sein Einkommen wie möglich effektiv zu nutzen. Ihre Handlungen werden von wirklicher große ihres Einkommens, von den angewendeten Steuersätzen, von der Wahrscheinlichkeit der Aufklärung und vom Maß der Strafe beeinflusst. Der Nachteil dieses Models ist, dass es völlig unmoralisch ist, mit den Risiken ist es gleichgültig, denn es konzentriert nur auf die Größe der Ersparnisse.

Der ungarische *Zoltan Imre Nagy*<sup>13</sup> verfasst es etwas anders, in dem er feststellt, dass der Maß der Einkommensverheimlichung und die Wahrscheinlichkeit der Aufklärung eine negative Verbindung haben. Er meint die Steuersubjekte überschätzen die Wirkung des Strafmaßes und die Wahrscheinlichkeit der Aufklärung. Seiner Meinung nach hat die Maß der

---

<sup>9</sup> BRACEWELL – MILLNES, B.: *Tax Avoidance and Evasion*. London, 1978. 18–21. p.

<sup>10</sup> HOWE E. G.: *Tax Law Simplification in the United Kingdom. Further Key Issues in tax Reform*. Editor (Sandford). 1998. 88. p.

<sup>11</sup> KINSEY – SMITH: Understanding Taxpaying Behavior. *Law and Society Review*, 21. 1987. 639–663. p.

<sup>12</sup> ALLINGHAM – SANDMO, A.: Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*. vol. 1. 1972. 323–338. p.

<sup>13</sup> NAGY IMRE ZOLTÁN: Adócsalás és adónyomozás. (Steuerbetrug und die Steuerermittlung) *Pénzügyi Szemle*, 1. 1992. 12–13. p.

Strafe keine zurückhaltende Wirkung, weil die ungebildeten Steuerzahler mit der Konsequenz ihrer Handlungen nicht rechnen. Aber er ist einverstanden mit der Wirkung der Steuersätze und der Größe des Einkommens auf die steigende Tendenz des Steuerbetruges. Er meint noch dass das Verbleiben der Anpassung der Inflation zum Steuerrecht die Neigung zur Rechtsbefolgung negativ beeinflusst.

*Carragata*, ein Forscher aus Neu-Seeland zählt die Steuerbelastung und die harte, aber gerechte sträfliche und steuerliche Anforderungssystem zu den wichtigsten Faktoren. *Skinner* und *Slemrod* betonen in ihrer Arbeit 1985<sup>14</sup> die besonders wichtige Rolle der abschreckenden und unumgänglichen Strafe bei der Rechtsbefolgung.

Heutzutage ist es wichtiger dass der Steuerzahler ein wirtschaftliches Gleichgewicht zwischen den Leistungen und das Steuerzahlen fühlen soll. Es ist wichtig, dass „die zentralen Auszahlungen einen wahren Wert für den Steuerzahler verkörpern“.<sup>15</sup> Bei der Anwendung der Leistung spielt die wissenschaftliche Untersuchung des Steuerzahlens eine Schlüsselrolle, was einerseits die Segmentierung der Steuerzahler nach Gruppen und Schichten, andererseits die nach wissenschaftlichen Methoden veränderte Steuerprüfung bedeutet. Es kann auch Ziel einer wissenschaftlichen Untersuchung sein, der Gesellschaft vorzustellen, wie die Neigung zum Steuerzahlen weisst oder sinkt, wegen den Anordnungen der Regierung. So kann der Besteuerungsvorgang aufgedeckt werden.

Eine andere, bestimmte Gruppe der Forscher untersucht die moralische Begründung der Rechtsbefolgung. Die Verhaltensexperimente von *Cowell*<sup>16</sup> 1990 haben gezeigt, dass die Meinung der Einzelperson über dem Steuersystem die Rechtsbefolgung kaum beeinflusst, und gesagt, dass zwischen den Ungerechtigkeiten im Steuersystem, was den Einzelpersonen auffällt, und den erfüllten Zahlungspflichten keine Bindung besteht. Nach der Meinung von *Kaplan* und *Reckless*<sup>17</sup> ist die Zahlungsmoral bei Steuern wichtiger als die geglaubte Ungerechtigkeit. *Song* und *Yarbrough* haben 1978<sup>18</sup> ausgezeigt, dass der Glaube in die Ehrlichkeit anderer sich unmittelbar an die eigene Moral der Person auswirkt.

---

<sup>14</sup> SKINNER – SLEMRD: Efficiency Issues of Tax Evasion. *National Tax Journal*, vol. XXXVIII. 1985. 345–347. p.

<sup>15</sup> CARRAGATA, J.: *The Economic and Compliance Consequences of Taxation*. Melbourne. 1998.

<sup>16</sup> COWELL, F. A.: *Cheating teh Government the Economics of Evasion*. M. I. T. Cambridge, 1990.

<sup>17</sup> KAPLAN – RECKERS: 1985. Zitiert von COVEL: op. cit. 123. p.

<sup>18</sup> SONG – YARBROUGH: 1978. Zitiert von COVEL: op. cit. 135. p.

Nach der Meinung von *Sefferin* und *Triest*<sup>19</sup> zeigen die Untersuchungen in diesem Gebiet dass die Meinung über die Gerechtigkeit des Steuersystems, das Bild über die Ehrlichkeit andere, und das Kenntnis über die Sanktionen der Regierung das Rechtsbefolgende Verhalten wahrscheinlich beeinflussen.

*Beckers*<sup>20</sup> „Kriminal“ oder Lottospieltheorie aus 1968 bedeutet eine Extreme Annäherung. Nach dem Wesen dieser Theorie schätzt die Person die eventuellen Gewinne und Kosten ein, darunter auch die möglichen Verhaltensweisen, und die Bestrafbare Handlungen. Er wählt aus diesen Möglichkeiten den aus, der ihm den größten Gewinn verspricht. Der Gewinn ist die Summe die durch den Steuerbetrug gespart werden kann, aber es wird immer vom subjektiven Wert des Geldes beeinträchtigt. Derjenige der den wehrt des Geldes höher anschätzt, neigt mehr zur Steuerbetrug. Die Kosten des Steuerbetruges werden aber von der Wahrscheinlichkeit des Auffliegens bestimmt – was schwer zu bemessen ist – deshalb ist die Entscheidung des Steuerzahlers mit dem Lottospiel vergleichbar. Natürlicher Weise je größer der erwartende Gewinn ist, und je kleiner die Wahrscheinlichkeit der Aufklärung um so mehr steigt die Neigung zum Steuerbetrug.

*Alm, Jackson* und *Mckee* haben nach einer Experimentreihe 1991 einen bedeutenden Gedanken aus dem Standpunkt der Rechtsbefolgung verfasst,<sup>21</sup> nämlich, dass die Menschen eine Steuerstrategie für sich bestimmen, und sie wiederholen dass ihr ganzes Leben lang. Also ist es sehr wichtig unter welchen Eindrücken sie diese Strategie entwickelt haben, und ob sie auf Grund auserhe Effekte daran ändern können.

## II. Vom Steuerplanung bis zum Steuerbetrug

### 1. Das Phänomen des Steuerplanungs- und des Steuerbetrugs

Der Steuerbetrug ist eine ziemlich alte und allgemeine Erscheinung. In verschiedenem Maß, aber es ist in jedem Land zu finden, wo es in modernen Sinn ein Steuersystem gibt. Die Weigerung des Steuerzahlens ist in jeder sozialen Klasse, wirtschaftlicher Schicht und volkswirtschaftlichen System zu finden. Nach der Meinung von *Williams*<sup>22</sup> verbindet sich der Steuerbetrug notwendig mit den Steuerrechtsnormen, und das kann nur mit der Illusion der

---

<sup>19</sup> SEFFRIN S. N. – TRIEST, R. K.: *Can Brute Deterrence Backfire? Why People...* University of Michigan, 1992. 195–196. p.

<sup>20</sup> BECKER G.: *Crime and Punishment: An Economic Approach. Journal of Political Economy*, vol 76. No. 2. 1968. 169–217. p.

<sup>21</sup> ALM – JACKSON – MCKEE: *Deterrence and Beyond...* University of Michigan, 1992. 311–313. p.

<sup>22</sup> WILLIAMS D.: *Tends in Anti – Avoidance. Bulletin of IBRD*, XI–XIII. 1996. 502–503. p.

steuerlosen Gesellschaft beendet werden. Die Umbenennung der öffentlichen Einnahmen (Gebühren, Tarife, Zolleinnahmen) ist nur Selbsttäuschung.

Die Vorgeschichte des Steuerbetrugs in der Geschichte ist gleichaltrig mit der Entstehung der modernen Gesellschaften. *Platon* hat vor 2500 Jahren diese Erscheinung auch schon beschrieben. Seltsam ist, dass das im Schlussdokument der Steuerkonferenz in Äsyen 1983 auch erwähnt wurde,<sup>23</sup> nämlich: „diese Erscheinung hat bis zum zweiten Hälfte des XX. Jahrhunderts sehr wenig Aufmerksamkeit bekommen.“ Die großen zusammenfassenden Arbeiten haben sich mit diesem Thema kaum beschäftigt. Das Werk von Richard *Gude*<sup>24</sup> (1964) über die personelle Einkommenssteuer wie auch die Arbeit von *Musgrave* 1959 mit dem Titel die Theorie der öffentlichen Gelder hat diese Frage für wichtig gehalten. In den 80-er Jahren war aber eine deutliche Veränderung zu bemerken nachdem der Steuerbetrug und die Steuerplanung im Mittelpunkt des Interesses der Gesetzgeber und den internationalen Instituten gerückt sind. Der Grund dieses Interesse liegt nach Professor *Uckmar*<sup>25</sup> in der internationalen wirtschaftlichen Rezession. In einer wirtschaftlichen Krisensituation sinken die Einzahlungen der Steuerzahler. Die Regierungen streben danach neben den Kreditaufnahmen (um den wachsenden sozialen, Wohlstand erhaltenden, Investition anregenden Ausgaben) die gezahlten Steuern – weil sie die Steuer nicht mehr erhöhen konnten, und keine neue öffentliche Einnahmemöglichkeit gefunden haben – so effizient zu nutzen, wie es nur möglich ist. Zwischen 1965 und 1985 sind die Regierungsausgaben in den OECD Ländern im Verhältnis zu dem GDP in durchschnitt 10,5% gestiegen, was noch in den 70-er Jahren von einer hohen Inflationsrate begleitet wurde.<sup>26</sup> Die Steuerschichten wurden aber nicht valorisiert, wodurch die Steuerlasten von vielen erhöht wurde, und ihr netto Einkommen ist weniger geworden. Ende der 1980 Jahre hat der Steuerlast in Neu-Seeland 36,1% des GDP erreicht und in den 1980 Jahren war es in Irland in der Nähe von der jemals höchst angewendeten Steuerlast. In vielen Regionen der Welt ist zwischen 1970 und 1990 eine immer steigende Unzufriedenheit mit dem Steuersystem entstanden.<sup>27</sup> Demzufolge hat „die Verbreitung des Steuerbetrugs in einigen Ländern einen ziemlich hohen Grad erreicht, und die Steuermoral und die Neigung zum freiwilligen Steuerzahlen ist gesunken.“<sup>28</sup> *Birnbaum* und *Murray* haben im Bezug auf die USA festgestellt, „das es üblich wurde für den Reichen keine Einkommenssteuer zu

<sup>23</sup> Tax Planning, Tax Avoidance of Tax Evasion. 1983. Asian-Pacific Tax Conference Singapore.

<sup>24</sup> GUDE, R.: *The Individual Income Tax*. Washington, D. C., The Brookings Institution. 1964.

<sup>25</sup> UCKMAR, V.: *General Report of ITA*. 1994. 11–15. p.

<sup>26</sup> CARRAGATA: op. cit. 264–270. p.

<sup>27</sup> SANFORD, C.: Tax Reform of the Eighties. Further Key... *Canadian Tax Journal*, Toronto, 1998. 22–25. p.

<sup>28</sup> SANDFORD: op. cit. 203. p.



zahlen.“<sup>29</sup> Nach Paul *Keating*, dem australischen Finanzminister ist 1985 der Steuerbetrug mit dem „Steuer-nichtbezahlen“ zusammengewachsen, und wurde zum Schande der Nation. In Kanada hat die völlige Ausnutzung der Steuervergünstigungen 1986 die Regierung gezwungen bei den Einkommen die minimalen Steuer festzusetzen. In Irland musste 1980 ein Steuerausschuss im Parlament aufgestellt werden, als Antwort auf die beispiellos große Proteststreihe die die einfachen Verdienner auf Grund des maßlos hohen Lohnentzuges organisiert haben. Die Demonstranten haben zugleich die Erhöhung der Steuerlasten der Farmer und den Unternehmern gewünscht. Die Situation war in den weniger modernen Ländern das Gleiche. In Indien – meint Professor *Jain* – ist der Steuerbetrug in den 1980 Jahren zu einer Kunst herangewachsen, und als Teil des Alltages wurde es gesellschaftlich Anerkannt<sup>30</sup>. Das Autorpaar *Gupta* und *Mockherje* teilen in einer Abhandlung verblüffende Indexzahlen mit, über die Zahl des Steuerbetrugs in einigen Entwicklungsländern. Im Verhältnis zu den staatlichen Einnahmen haben sie den Maß des Steuerbetrugs in Laos auf 73%, in der Mongolei auf 71%, in Nepal auf 66%, und auf den Philippinen auf 74% geschätzt.

Ein anderer Grund was bei der Effektivität der Steuerverwaltung aufgekommen ist, war mit einer neuen Dimension der Rechtsbefolgung verbunden. Die nationalen Regierungen mussten erkennen, dass die Tätigkeit der Unternehmer und Privatpersonen immer mehr international wird. Sie erkennen und sie benutzen auch die vom Globalisation geschaffenen wirtschaftlichen Möglichkeiten. Die gegründete, regionale Staatsallianzen und die handels- und wirtschaftliche Vertragssysteme haben das freie Verkehr der Finanzen, der Arbeitskraft, und den Waren ermöglicht. Das hat für die nationalen Steuersysteme neue Herausforderungen bedeutet. Viele Autoren wie *Uckmar*, *Sisson* (1980), *Richupan* (1987), *Cowell* (1990) und *Webly* haben erkannt, dass mit der Entwicklung der Industrie und dem Handel neue Möglichkeiten entstanden, um das Steuerpflicht auszuspähen, mit Hilfe von Transfergebühren oder Kapital- und Profitauslegung. Diese Vorgang hat es erleichtert, die Besteuerbaren Ereignisse geheim zu halten, und es hat den Vollstreckungsverfahren der Steuerbehörde erschwert<sup>31</sup>. Die Abkommen, die die zweifache Besteuerung ausschließen, die Steuerparadiese oder die Tätigkeit der off-shore Unternehmen führten dazu, dass die Regierungen mit den neuen Dimensionen der Rechtsbefolgung und mit dessen internationalen Ausmaß rechnen müssen. Wir müssen feststellen, dass die Vergünstigungen und die von nationalen Steuersystemen angeboten werden, die internationalen Kapitalbewegungen stark beeinflussen. Die Gesetzgeber müssen sich mit den

---

<sup>29</sup> BIRNBAUM – MURRAY. Zitiert von CARRAGATA: op. cit. 258. p.

<sup>30</sup> JAIN, A. A. K.: Tax Evasion, Economic Reforms and Corruption in India. *Intertax*, vol. 25/1, 19. p.

<sup>31</sup> DAS-GUPTA – MOCKHERJE: *Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement*. Delhi, 1998. 246–248. p.

Problemen konfrontieren, was aus dem Konflikt der Multiunternehmen und des einheimischen Kapitals entsteht, denn die einheimischen Unternehmen können nach einer Weile dieselben Begünstigungen erkämpfen, die den ausländischen Unternehmen geboten wird. Dem zufolge müssen die Vergünstigungen der Steuersysteme und die wirtschaftauflebende oder arbeitsschaffende Funktionen mit den nationalen und regionalen Interessen und mit den Rechtsnormen abgestimmt sein. Das fordert aber einen vorbereiteten Apparat und eine gut funktionierende und moderne Erkennungssystem. Dieser Vorgang bedeutete nicht nur für die Entwicklungsländer, sondern auch für die modernen Länder, wie die USA, Kanada oder Japan eine Herausforderung. Im ersten Wahlkampf von dem amerikanischen Expräsidenten Clinton kam das Versprechen, sie wollen das Steuersinkende Verhalten der multinationalen Unternehmen überprüfen. Dieser Gedanke wurde nach dem Bericht der amerikanischen Steuerbehörde, dem Internal Revenue Service, 1992 bedingungslos unterstützt. Aber auch mit dieser Unterstützung kamen supranationale, auf einander abgestimmte Verträge – im Interesse der Rechtsbefolgung – kaum zu Stande. Die nationalen Gesetzgeber haben versucht eine Antwort auf diesen Problem zu finden, so kamen in vielen Länder (USA, Kanada, Japan, Schweden) Gesetze zu stände, die für die Tätigkeit der Steuerparadiese und off-shore Unternehmen Grenzen gesetzt haben.

## 2. Die Folgen des Steuerbetrugs

### A. Die negativen Effekte

Der Steuerbetrug bedeutet für die Regierungen ein ernstes und komplexes Problem. Die größte Sorge machen die verbliebenen Einnahmen. Nach Angaben der Steuerbehörde der USA waren alleine in 1981 die Verluste wahrscheinlich um die 75 Milliarde USD.<sup>32</sup> Die Steuerbehörde in Indonesien hat 1984 die Höhe alle nicht eingezahlten Steuer auf 344 Milliarde Bath geschätzt, und 22% alle einzelnen Steuerzahler haben ihre Pflichten nicht vollständig erfüllt. Im 1975 in Holland haben sie den Verlust der verbliebenen personellen Einkommenssteuer auf 190 Millionen USD geschätzt.<sup>33</sup> Nach den Berechnungen erreicht das Ergebnis des Steuerbetrugs in Schweden 2,8%–5,5% der GDP. Diese Zahl ist in Finnland um die 3%, und in Kanada ist der Steuerverlust um die 1%. Nach dem Bericht der Steuerbehörde in Hong-Kong, haben sie bei den Aufklärungen im Geschäftsjahr 1982 50,9 Millionen USD, nicht eingestandene Einkommen aufgedeckt, und haben 12,6 Millionen USD

<sup>32</sup> ZELITIN, G. E.: *USA Report Tax Avoidance. Tax Evasion IBA*. London, 1982.91–102. p.

<sup>33</sup> HEIJ, G.: *Tax Administration and Compliance in Indonesia*. Murdoch University, 1995. 3–5. p.

Strafe ausgehängt.<sup>34</sup> Nach dem französischen Wirtschaftsminister<sup>35</sup> verlieren sie 23% der Steuereinnahmen wegen dem Steuerbetrug. In Deutschland nach einer Schätzung von 1990 fehlen 50 Millionen DM Einnahmen in einem Wirtschaftsjahr aus dem Haushalt, was 6% der gesamten Steuer und Zolleinnahmen, und 2% der GDP bedeutet. In Ungarn schätzen sie die Ausgefallenen Haushaltseinnahmen auf 50 Milliarde Ft, was 1990 7,8% der öffentlichen Einnahmen war. Die Maß des Steuerverlustes im Vergleich zum GDP war 2,4%, und es hat sich bis 2000 nicht deutlich verändert.<sup>36</sup> Meiner Meinung nach mit Nachsicht auf die Korruption, der schwarzen Wirtschaft, und der Neigung der Unternehmer zur Rechtsbefolgung ist eher ein tatsächlicher Verlust von 5% wahrscheinlich.

Eine zweiter, sich übertragend meldende, schadenhafte Folge des Steuerbetrugs ist, dass es die formulierten sozialen, und gerechten Ziele der Steuersysteme entstellt, oder sogar völlig zerstört, denn die Steuersubjekte können in verschiedenen Maße das Mittel des Steuerbetrugs anwenden. Spicer<sup>37</sup> meint dass der Steuerbetrug die Einkommen wieder aufteilt „von dem anständigen Steuerzahler zu den unanständigen.“ Der Steuerbetrug erhöht unmittelbar die Lasten der anständigen Steuerzahler, und verschlechtert die Chancen eines freien Marktwettbewerbs. Die Benutzung illegaler Mittel bietet für die Steuerbetrüger unanständige Vorteile, denn sie können ihre Kosten sinken, oder ihre Einnahmen Verbessern. Dem zu Folge entstellt sich die Allokation der Kraftquellen innerhalb der Nationalwirtschaft. Weniger produktive Tätigkeiten können immer verlockender wirken, nur weil mit diesen Tätigkeiten die Einnahmen leichter vor der Steuerbehörde zu verbergen sind. Skinner und Slemrod haben ausgezeigt, dass, wenn die Regierung die ausgefallenen Einnahmen mit dem Erhöhen der Steuersätze ausgleichen will, die Lasten und die Ungerechtigkeit im Bezug auf den einfachen Bürger größer werden, denn sie können nicht im Verhältnis der steigenden Lasten mehr von ihren Einkommen verheimlichen. Somit kann die Effektivität einiger Sektoren oder Berufe absinken.<sup>38</sup> Sie haben auch festgestellt, dass die Kosten der Steueranwälte, die Gründung einer off-shore Firma, oder sonstige Implizit-ausgaben die das Ziel haben alles zu vertuschen.<sup>39</sup> Ein ausgezeichnetes Beispiel in der Geschichte für solche Ausgaben bietet Russel in einer Studie (1981), wo er schreibt das in England im XVIII. Jahrhundert die Menschen um das

---

<sup>34</sup> UCKMAR: op. cit. 5. p.

<sup>35</sup> Ibid. 5. p.

<sup>36</sup> ÉKES ILDIKÓ: Az adózatlan gazdaság és a globalizáció. (Die unbesteuerte Wirtschaft und die Globalization) *Statisztikai Szemle*, 1999/12, 972. p.

<sup>37</sup> SPICER, M. W.: The Problem of Tax Evasion. *National Tax Journal*, vol. XXXIX. 1986. 14–18. p.

<sup>38</sup> SKINNER, J. – SLEMRD, J.: Efficiency Issues of Tax Evasion. *National Tax Journal*, vol. XXXVIII. 1985. 345–347. p.

<sup>39</sup> Ibid. 350. p.

Herdsteuer (hearth tax) ausspielen zu können, immer den Kamin zugemauert haben, wenn die Steuereintreiber gekommen sind.<sup>40</sup>

Eine beträchtliche Wirkung des Steuerbetrugs ist dass es die wirtschaftlichen Statistiken entstellt, wodurch Planungsfehler bei den Fiskalen und monetären Politik als Folge auftreten können. Nach der Meinung von *Spicer*<sup>41</sup> können deswegen „die offiziellen Schätzungen der wirtschaftlichen Verbesserung unterschätzt, und die Zahlen der Arbeitslosigkeit überschätzt werden.“ Die Massenerscheinung des Steuerbetrugs verbindet sich mit der schwarzen Wirtschaft und vervielfältigt ihre schadenhaftigkeit.

### B. Die positiven Effekte

Einige Autoren<sup>42</sup> haben aber die Aufmerksamkeit auch auf die positiven Folgen des Steuerbetrugs gelenkt. Nach der Meinung von *Spicer*, wenn wir die Regierung als Ausbeuter der Steuerzahler ansehen, können die Möglichkeiten des Steuerbetrugs nützlich sein, indem sie den staatlichen Entzug grenzen setzen. Wenn die Steuerzahler mit Hilfe von dem Steuerbetrug der Steuerlast ausweichen können, und die Regierung ist damit im klaren, kann das sie vom maßlosen Erhöhungen der Steuersätze zurückhalten, und so ist der Steuerbetrug als Offenkündigung der Anbieterseite des Volkswirtschafts anzusehen<sup>43</sup>. *Buchanan* und *Benson* kamen auf die gleiche Folgerung, sie haben sogar die kleinen Schlupflöcher im Steuersystem ausdrücklich vorteilhaft gehalten. *Brachewell – Millnes*<sup>44</sup> meint, ein möglicher Gewinn des Steuerbetrugs ist, dass es möglich macht solche wirtschaftlich wichtige Tätigkeiten auszuführen, was nicht möglich wäre bei der Geltung der wirklichen Steuerlasten. Die gleiche Meinung wird von *Skinner* und *Slemrod*<sup>45</sup> in ihrer Abhandlung vertreten, wo sie erwähnen, dass der Steuerbetrug auf die Tätigkeiten eine Wirkung haben kann, die übrigens auf die Steuerveränderungen unelastisch reagieren würden (wie eine zweite Arbeitstelle oder Teilarbeit und Arbeit am Wochenende) und so kann die Effektivität der Wirtschaft zunehmen. Das führt zum Ergebnis, dass ein vorher nur wenig ausgenutzter Sektor Einkommen produzieren kann, und ein Teil dieses Einkommens fließt in die besteuerte Wirtschaft. *Weiß*<sup>46</sup> im Jahr 1972 und *Stiglitz*<sup>47</sup> in seiner Studie 1982 haben ausgesagt, dass der Steuerbetrug

<sup>40</sup> RUSSEL, P. D. P.: *Hearth Tax Returns for the Isle of Night*. County Record Office. 1981. 1664–1674.

<sup>41</sup> SPICER: *The Problem of...* op.cit. 20. p.

<sup>42</sup> Spicer, Buchanan, Benson, Skinner, Slemrod.

<sup>43</sup> SPICER: *The Problem of...* op. cit. 20. p.

<sup>44</sup> BRACEWELL – MILLNES: op. cit. 35. p.

<sup>45</sup> SKINNER – SLEMRD: op. cit. 351. p.

<sup>46</sup> WEISS, L.: The Desirability of Cheating Incentives and Randonnes in the Optimal Incometax. *Journal of Political Economic*, 84. 1976. 1343–1352. p.

<sup>47</sup> STIGLITZ, J. E.: Utilitarianism and Horizontal Equity. *Journal of Public Economics*, 18, 1982. 1–33. p.

die entstellende Wirkung der Steuer auf die Einkommen vermindern kann. In Wirklichkeit ist auch diese Möglichkeit ein Überschuss der Quellen, was die Personen dazu bringt, mehr Arbeit anzubieten als sonst, um damit die Entstellung des Arbeitskraftangebots was die Steuer verursacht hat zu vermindern. Carragatha<sup>48</sup> erwähnt die Kosteneinsparung als eine positive Folge der Firmen, bei ihrem Streben nach einer minimalisierenden Tätigkeit in der Mikroumgebung, und lenkt die Aufmerksamkeit auf den hohen Multiplikatoreffekt der so gewonnenen Summen. Er nennt diesen steuerfreien Einkommen „High Powered Money“,<sup>49</sup> was an der Beschäftigungsrate und die Kapitalvergütung verbessern kann. Sheldon<sup>50</sup> meint auch das solch' eine Wirkung zu beobachten ist, denn der Steuerzahler arbeitet fleißiger um ein großes Steuerersparnis erreichen zu können, und die so gewonnenen Quellen investiert er in Anlagen die ohne dieses Ersparnis nie zu Stände gekommen wären.

### C. Der moralische Faktor

Gegen diese bestreitbare Positivitäten kann die Tatsache gegengestellt werden, was auf Mikroebene als Einnahmenüberschuss gedeutet ist, sich auf Makroebene als Verlust des Staathaushaltes meldet.

Wegen dem moralisch zerstörenden Effekt des Steuerbetruges müssen die Regierungen – auch wenn es auch nützliche Seiten hat – gegen die Verweigerung der Zahlungspflichten auftreten. Man muss erkennen dass die ausschließliche Garantie der geltenden Rechtsbefolgung – ähnlich wie bei den Prinzipien des Haushaltes – die kontrollierbare, öffentliche Verwaltung des öffentlichen Geldes ist. Denn die Probleme der Rechtsbefolgung sind mit den Erscheinungen der schwarzen Wirtschaft und der Korruption eng verbunden.

### 3. Die rechtliche Regelung des Steuerbetrugs und der Steuerplanung

Zwischen der Befolgung der Rechtsnormen, das Suchen nach Gesetzlücken oder Unpünktlichkeiten, und der vorsätzlichen Rechtsverletzung sind auch im Steuerrecht viele Möglichkeiten zu finden. Diese Erscheinung ist nur in seiner Dynamik zu interpretieren, denn die Steuerrechtsnormen gehen – wegen den ständigen Untersuchungen und Modifizierungen der wechselnden Regierungspolitik durch permanente Veränderungen. Zwischen den akzeptierten, den geduldeten, und den verbotenen Tätigkeit gibt es keine ständige Grenze. Die verschiedenen legalen und illegalen Steuerausweichenden Verhalten

---

<sup>48</sup> CARRAGATA, J.: op. cit. 186. p.

<sup>49</sup> Geld mit grossem Wert, Geld mit grosser Effektivität.

<sup>50</sup> SHELDON, A. AVOISION: *The Moral Blurrig of a Legal Distincion without on Economic Difference*. The Institute of Economic Affairs, 1979. 19–22. p.

vermischen sich oft im Gedanken der Bürger. Das Medienecho der verschiedenen Steuerbetrugstechniken, dessen Regelmäßigkeit und die gesellschaftliche Akzeptanz, oder das Auftreten der Interessenschutzorganisationen kann den Verwaltungsapparat verunsichern. Wie *Sándor Kiss*<sup>51</sup> das verfasst: „Es ist sehr häufig das verschiedene, legale Organisationen und Rechtsgeschäfte mit der ihren Zielen Entgegengesetzten Praxis, als folgendes Beispiel bekannt gemacht werden. Die schnell verändernden Verhältnisse der Wirtschaft, und das entstehende Verhalten können sich nicht in jedem Fall den Rahmen des gesetzlichen Tatbestandes anpassen, oder sie machen nur dessen objektive Elemente sichtbar, ihre Fehler nicht.“ Die Ausweichung vor dem Steuerzahlen, den Steuerbetrug oder die Steuerplanung von einander getrennt zu definieren ist auch in der Theorie keine leichte Aufgabe. *Eszter Nyikos*<sup>52</sup> meint, dieses Verhalten nennt sich Steuerwiderstand, und sein Wesen liegt daran, dass die einzelnen Steuerzahler oder Gruppen nicht nach der Entzugspolitik der Steuer handeln, und nicht das vorgeschriebene Verhalten zeigen, mit dem Ziel, ihre bezahlende Steuer sinken zu können.

In der Praxis aber kann die exakte Bewertung dieses Verhaltens zu Schwierigkeiten führen. Wenn man die nationalen Steuerrechtsnormen und die Fachliteratur untersucht ist es auffallend, wie unsicher diese Formen in der Praxis von einander unterscheiden sind. Das kommt aus dem Grund, dass die Steuerrechtsnormen und das Wortlaut der internationalen Verträge nicht übereinstimmen. In den meisten Staaten kann man die Gesetzgebung in zwei Gruppen einteilen: das Streben nach der Bekämpfung der Steuerminimierung hat entweder einen allgemeinen oder eine spezielle Rechtsnorm als Ergebnis. So können wir über die auf der Tätigkeit des Richters beruhende englische oder französischen Sichtweise, oder von der mit speziellem Gesetz arbeitenden deutschen Sichtweise sprechen. Jedoch gibt es auch im Praxis der Common Law Länder keine Einstimmigkeit, denn die Gesetzgeber in England oder in der USA haben es vermieden, eine Norm gegen die allgemeine Steuerausweichung zu schaffen, aber in Kanada oder Australien sind solche Normen zugelassen. Der Vorteil der allgemeinen Regelung ist, dass der Gesetzgeber einen größeren und elastischeren Bewegungsraum hat. Wir finden solche Regelungen in zahlreichen Ländern von Süd-Afrika, in Italien, Australien und seit 1985 in Schweden. Nach dem australischen Beispiel ist jede Übereinkunft absolut nichtig zu erklären, wenn es unmittelbar oder mittelbar dem Ziel hat dem Steueramt zu betrügen. Der andere gleiche Lösung ist das Schwedische Modell, wo sie untersuchen dass der Transaktion unter natürlicher Weise mit einem natürlichen Ziel zu Stände gekommen ist, oder es ist trügerisch, und ihr Ziel ist

<sup>51</sup> KISS SÁNDOR: Gondolatok az adócsalásról. (Gedanken über den Steuerbetrug) *Belügyi Szemle*, 199/12, 58. p.

<sup>52</sup> NYIKOS ESZTER: Adóminimalizálás és bűncselekmény az adójogban. (Steuerminimierung und Straftat in dem Steuerrecht) *Collega*, II. évf., 10. sz., 60–65. p.

eine Begünstigung zu erlangen, der gegen die allgemeinen Prinzipien des Steuerrechts ist.

In anderen Ländern, in erster Linie in den USA und in England wollen die Gerichte sich nicht vom Wort des Gesetzes entfernen, deswegen machen sie die Kontrolle zu Aufgabe von speziellen Gesetzen. Diese Bemühung bleibt aber immer ab von den Steuerminimailierenden Streben, und oft muss man zwischen einen großen Steuerverlust und einen zurückwirkenden Gesetzgebung entscheiden.

Nach den Kategorien von Gábor Földes<sup>53</sup> ist die Beurteilung der Steuerauspielung (tax evasion) im Grunde anders wie von dem Steuer-  
ausweichens. „Die Steuerauspielung beinhaltet nicht nur die strafrechtliche Verfolgung der Verletzung von Steuerrechtsnormen, sondern dazu zählt auch der Steuerbetrug und andere Straftaten die benutzt werden um vor der Steuer zu entfliehen“. Er zeigt darauf „das es Verhalten gibt, die die Rechtsordnung oder den Strafrecht nicht, oder nur in ganz geringen Maßen verletzen, und so als Ordnungswidrigkeit eingestuft werden, aber ihre Durchführung meldet sich im Steuerrecht“ (zB. die eigenen Ausgaben werden als Geschäftsaufwand verbucht).

Im gegenüber dessen ist die Steuerauspielung (tax avoidance) „eine legale Form der Steuerminimalisierung.“<sup>54</sup> Das bedeutet dass der Steuerzahler die Lücken der geltenden Regelung, die Konsistenzstörungen zwischen den verschiedenen Steuerformen des Steuersystems und zwischen den einzelnen Steuern ausnutzt, und so seine Steuerlast vermindert“. Aus einem anderen Blickwinkel bedeutet daß die Optimierung der Steuerlast, wo der Einzelperson oder das Unternehmen die Kombination auswählt wo ihre Einkommen und ihre Steuerpflicht das beste Ergebnis erreichen. Das ist also die Antwort der Steuerzahler auf die steuerpolitischen Verordnungen.<sup>55</sup> Das können wir auch Steueroptimierung nennen.

Also ist Steuerauspielung im gegen dessen die Verletzung der Steuerpflicht und den Steuergesetzen durch die Verwendung von illegalen Mitteln. Davon ist der Begriff des Steuerwiderstandes zu unterscheiden, als eine Form der bürgerliche Ungehorsamkeit, was nicht als strafrechtliche, sondern als politische – rechtphilosophische Frage ankommt.

Nach der Meinung von Professor Uckmar<sup>56</sup> sind die Formen der Minimalisierung der Steuerlast exakt schwer zu beurteilen. „Die Steuerauspielung und der Definition des Steuerbetruges überdecken eine Vielfalt von Verhalten, die dem Ziel haben der Steuerlast zu sinken. Aber weder der Fiskus, noch die Gesetzgeber interessieren sich für ein Teil dieses Verhaltens. (z.B.: Wenn die

---

<sup>53</sup> FÖLDES GÁBOR: *Pénzügyi jog, I.* op. cit. 116. p.

<sup>54</sup> Ibid. 113. p.

<sup>55</sup> Ibid. 118. p.

<sup>56</sup> UCKMAR: op. cit. 20. p.

Person sich von dem Konsum einige besteuerten Produkte zurückhält, und so der allgemeinen Umsatzsteuer ausweicht, oder er verübt eine spezielle Tätigkeit nur deswegen nicht um ihre Steuerlast nicht zu erhöhen.) Die Definition der Steuerauspielens ist deshalb: „Der Steuerzahler weicht vor dem Steuerzahlen aus, aber ohne das er auch seinen Steuerpflichten ausweicht, und verletzt auch noch die Anweisungen des Gesetzes.“<sup>57</sup> Egzakter formuliert; Die Steuerauspielung ist die Verletzung einer konkreten Steuerrechtsnorm, was eine bestimmte, finanzielle Auswirkung auf die öffentlichen Einnahmen hat, und in seinem Wesen mit einem wirtschaftlichen Charakter verfügt.“ Uckmar hat die Elemente dieses Verhaltens untersucht, und fand es wichtig hervorzuheben, „dass die Steuerauspielung die Erkennung der Steuerpflicht in sich trägt, als die Erkennung des Verhaltens was vom Gesetz vorgeschrieben ist. Genau deswegen ist ein Element der Definition des Ausspielens die Unterlassung, das vorsätzliche Handeln des Steuerzahlers. In einigen Ländern aber untersuchen sie den Vorsatz nicht, nur dass, welche Auswirkungen es auf das Steuerzahlen haben.“<sup>58</sup> Es ist häufiger, dass das Steueramt den Vorsatz des Steuerzahlers untersucht, und sie reden von Steuerbetrug, wenn der Vorsatz – durch die Täuschung des Steueramtes oder durch die Verkündung falsche Informationen – festzustellen ist.

Der australische Professor, *G. S. Wheatcroft*<sup>59</sup> hat in seinem Artikel „die Sichtweise der Gesetzgebung und der Gerichte auf dem Gebiet der Minimierung der Steuerlast“ versucht, die Minimierung der Steuerlast zu definieren und hat die nächste Definition empfohlen: „Die Minimierung der Steuerlast ist die Ausspielung des Steuers ohne gegen das Gesetz zu verstoßen.“ Er hat das von dem Steuerbetrug abgegrenzt, denn die Minimierung der Steuer ist legal, der Steuerbetrug ist aber illegal. Das Motiv ist aber immer ein grundlegendes Element bei der Minimierung der Steuerlast. Derjenige, der einen aus den möglichen Schritten deshalb akzeptiert, weil das ihm vor der Steuer rettet, ist zu unterscheiden von denjenigen, der demselben Ergebnis aus einem anderen Motiv akzeptiert. Die Steuerlast minimalisierende Transaktion würde man nicht wählen, wenn das Steuersparende Element nicht präsent wäre. Deshalb können wir von der Minimierung der Steuerlasten dann sprechen, wenn das Rechtsgeschäft die Steuer sinken würde, es würde mit diesem Ziel zu stände kommen, mit der Benutzung gesetzlicher Mittel, aber solchen, dessen Benutzung der Gesetzgeber nicht ermutigen will.

In anderen Ländern untersucht man auch die Böswilligkeit des Verhaltens, also ob der unmittelbare Ziel der Informationsverkündung die Ausspielung war, oder der Steuersubjekt hat der Rechtsnorm einfach nur falsch interpretiert. In

---

<sup>57</sup> Ibid. 21. p.

<sup>58</sup> REGERIO OF AMARO: Brasil gets thoughts on Tax Crime. *International Tax Review*, 1995. Dec/Jan. 46. p.

<sup>59</sup> WHEATCROFT, G. S.: The Legislation and Attitudes of... *Tax Review*, 1955. May.



manchen Staaten (Australien, Griechenland, Schweiz, Italien, Frankreich) ist Nichtmahl die Absicht des Betrugs im Falle der Steuerauspielung erforderlich. Aber bei Anwendung einer strafrechtlichen Sanktion untersuchen sie dass das Verhalten was zum Steuerbetrug führte bewusst und vorsätzlich gewesen ist. In einigen Ländern wie in Israel, Deutschland und Argentinien beurteilen die Gerichte den Vorsatz nach den allgemeinen Regeln des Strafgesetzes. Sie können auf bewusste Ausspielung folgern aus Zeugenaussagen, Unstimmigkeiten in der Buchführung und aus Dokumenten.

Man kann von Steuerbetrug (tax fraud) sprechen, wenn der Vorsatz der Steuerzahler zu einer speziellen Form der Steuerauspielung führt, in dem der Steuerzahler dem Ziel hat, die Steuer was eigentlich fällig wäre zu umgehen, und das Verhalten ist deswegen zu bestrafen. Das Schweizer Bundesrecht macht den markantesten Unterschied zwischen den extremen Steuerbetrug und der Steuerumgehung, in dem es aussagt: Rechtshilfe wird nur dann geboten, wenn das Objekt des Verfahrens der nach Schweizer Terminologie ausgedrückter Steuerbetrug (tax fraud) und nicht die Steuerumgehung (tax avoidance) ist.

Im Verhältnis dazu, nach den Europäischen Auslieferungsabkommen gibt's dann eine positive Antwort, wenn das Verhalten auch nach den Gesetzen des Landes, die um die Auslieferung bittet als Straftat, also als Gesetzverstoß anzusehen ist.

Bei der Steuerumgehung hebt Uckmar das Element der rechtlichen Unregelung hervor. Nach seiner Definition ist Steuerumgehen die Senkung der Steuerpflichten, ihre Verschiebung oder Ausweichung auf den Gebieten der Steuer, die der Gesetzgeber regeln wollte, aber aus irgendeinem Grund er es nicht getan hat. Hier können wir also nicht von einer rechtlichen Verletzung sondern nur von einem Regelungsproblem sprechen. Nach seiner Meinung ist die Steuerauspielung (tax evasion) was eine direkte Verletzung der Steuernormen ist, scharf von der Steuerumgehung (tax avoidance) zu unterscheiden, was auch ein annehmbarer Form der Steuersenkung sein kann.

Einige Länder leugnen die rechtliche Bedeutsamkeit der Steuerumgehung. Die Bruchlinie dieser Standpunkte zieht sich neben zwei Argumentsystemen entlang:

1. Dort wo nur der vorsätzliche, direkte Verstoß gegen das Steuerrecht strafbar ist, ist der mittelbare Verstoß (Ausweichung) gegen die Steuerrechtsnorm völlig legal, so ist die Steuerumgehung aus rechtlichem Standpunkt aus bedeutungslos, denn es zählt als ein Mittel der Steuerplanung.

2. Wo das Gesetz auch den mittelbaren Rechtsverstoß bestraft, ist der Umgehungs-Terminus völlig bedeutungslos, denn die illegale Form der Umgehung ist in der Definition des Steuerauspielens enthalten.

Im Gegensatz von vielen sieht Davis<sup>60</sup> keinen bedeutungsvollen Unterschied zwischen der Steuerumgehung und der Planung. Er meint ein materieller oder rechtlicher Unterschied ist nicht feststellbar. Der Steuerzahler formt seine unternehmerische Aktivität so bei der Steuerplanung, dass er spezielle Steuervorteile bekommen kann. Die Grenze ist schwer Beziehbar, denn die Ziele sind in beiden Fällen identisch, und die Mittel bewegen sich an der Grenze der Illegalität. „Der Unakzeptable Vorteil des Steuerumgehens ist oft nur subjektiv zu bestimmen.“<sup>61</sup>

In den angelsächsischen Ländern wurde das Rechtsgeschäft gerade wegen dieser Unsicherheit in dem Mittelpunkt der Untersuchungen gestellt, wie auch ihr Form und Begründbarkeit. Es ist in den Common Law Ländern ein Brauch, dass die Steuerzahler ein Recht haben, ihre eigene Steuerlast zu minimieren.<sup>62</sup> Learned Hand, amerikanischer Richter hat im Fall *Comissioner v. Newman* einen sehr bedeutenden Grundsatz verfasst:<sup>63</sup> „Das Gericht muss es immer und immer wieder Aussagen, dass es nicht verurteilbar ist, wenn jemand seine Geschäfte so verrichtet, dass er dadurch so wenig Steuer zahlen muss, wie möglich. Jeder handelt so, egal ob Reich oder Arm, und sie handeln gut, denn auf niemanden lastet so ein gesellschaftlicher Druck, dass sie mehr Steuer zu zahlen hat, als das Gesetz verlangt. Die Steuer ist eine mit Zwang eingetriebene Summe, und nicht eine freiwilliger Beitrag. Im nahmen der Steuermoral mehr zu fordern sind nur Worte ohne Sinn.“ Carragata fügt noch hinzu:<sup>64</sup> „Jeder Mensch ist bevollmächtigt unter Wirkung der geltenden Gesetze so zu handeln, dass er weniger Steuern zahlen muss. Wenn es ihm gelingt, kann ihr vorgehen unangemessen gegen die Steuerbehörde und anderen Steuerzahlern sein, aber man kann ihn nicht zwingen mehr Steuern zu zahlen.“ Das Streben, die Steuer legal zu sinken kann nicht als ein gesellschaftlich verurteilbarer Verhalten angesehen werden. Es ist eine ausschließliche Verantwortung der Gesetzgeber die Gesetzeslücken zu schließen, und den Grundgedanken der noch erlaubten Steuerziele und Begünstigungen eine geregelte, rechtliche Form zu geben. Man braucht eindeutige, und in ihrem Vorsatz exakt definierte Steuerrechtsnormen. Es ist eine Grundbedingung um den in 1970 entstandene Methode anwenden zu können, womit der wahre Inhalt des Rechtsgeschäfts und dessen Ziel erkennbar ist. Diese Methode wird auch von ungarischem Steuersystem befolgt. Nach den Untersuchungen ist nach dem Prinzip „der Inhalt vor der Form“ oder „Missbrauch der Formvorschriften“ ist jede Transaktion als Steuerumgehung anzusehen, dessen ausschließliche Ziel die Steuerminimierung war, und was

<sup>60</sup> DAVIS: *Can Haig Taxation Be Enforce Tax Avoision*. The Institut of Economic Affairs, London. OXON. 1979. 63–75. p.

<sup>61</sup> SKINNER, G. J. B.: *Improduktion Tax Avoidance, Tax Evasion*. Editor: Goldsmith. London, 1982. 1–5. p.

<sup>62</sup> Carragata: op. cit. 62. p.

<sup>63</sup> Zitiert von CARRAGATA: op. cit. 92. p.

<sup>64</sup> Ibid.

durch falsche oder nicht reale Methoden verwirklicht wurde. Und Steuerbetrug ist es dann, wenn sie es mit ungesetzlichen Mitteln verwirklichen. Diese Prinzipien wurden erst in den angelsächsischen und skandinavischen Ländern benutzt. Es werden also zwei wichtige Elemente untersucht. Einerseits, ob das Rechtsgeschäft in legaler Form abgewickelt wurde, ihre Anwendung üblich und angemessen war und es zur Steuermisbrauch geführt hat. Andererseits untersuchen sie das Wesen und der Inhalt des Geschäfts von Schritt zu Schritt, also ob die Transaktionen begründet waren. Auch Professor Uckmar meint dass der einzige, wesentliche Mittel der Untersuchung des wirklichen Inhalts der Rechtsgeschäfte und die Ziel der Geschäfte ist. Die Gesetzgeber und die Rechtsanwender in Holland, Österreich und Israel halten die Rechtsgeschäfte für nichtig, dessen ausschließliches Ziel die Steuerauspielung ist. In den Vereinigten Staaten untersuchen sie neben dem Steuersparen, ob ein anderes Geschäftsziel oder Motivation als Vorbedingung der Transaktion in Frage kommen könnte. In Schweden halten die einige Geschäfte für unakzeptabel in denen der Steuersubjekt nur im Interesse der Steuerauspielung handelt, und irrational oder geziert das Geschäftsergebnis erreicht. Dem Prinzip, „der Inhalt vor der Form“ angemessen bewerten die Behörden die Tatsachen, dessen geschäftliche Bedeutung und Ergebnis gegen den formellen Inhalt. Das ist aber nicht einfach, denn dessen Bedingung ist, dass die Gerichte die Steuernormen und ihre Anwendung in jeder Einzelheit kennen. Um das auszuspielen greifen die Steuerbetrüger zu immer feineren und multinationalen Mittel. Darauf antwortend hat der USA und Japan die Doktrin der „Geschäftsschritt Transaktion“ ausgearbeitet. Nach dieser Doktrin ist jeder Akt des Rechtsgeschäfts auch einzeln und auch gemeinsam mit dem anderen Akt zu untersuchen, und die Steuer muss man im Verhältnis des Ergebnisses festsetzen. Der Streit um die Anwendung der Definitionen in den angelsächsischen Ländern hat in den 1960 Jahren angefangen. Der auslösende Grund war ein Bericht des Carter Ausschusses,<sup>65</sup> was mit wenigen Worten aussagte: „Die Steuerumgehung ist rechtmäßig, dessen Ausspielung ist aber rechtswidrig.“ Die Aufgabe des Rechts ist es zu sagen, was erlaubt ist, und was nicht. Bracewell-Millnes hat zugefügt: „Wenn das Recht nicht eindeutig ist, oder sich unpünktlich ausdrückt, kann die Schuld nur das Parlament und dem Haushalt gegeben werden, und nicht den Steuerzahlern. Weil im Vereinten Königreich die Steuernormen nicht mit der exakten Definition des Ausweichung des Steuerzahlens dienen, ist es zu ahnen, dass die Frage immer noch nicht geklärt ist.“<sup>66</sup> Wir meinen, dass die Umgehung manchmal auch einen pejorativen Unterton haben kann. Es ist wichtig dass wir wenn wir über Umgehung sprechen, manchmal Ausspielung meinen sollen, denn sie sind in

---

<sup>65</sup> Carter Commission Report: *Report of the Royal Commission of Taxation*. Ottawa, 1966, 538.

p.

<sup>66</sup> BRACEWELL – MILLNES: op. cit. 9–10. p.

rechtlicher und moralischer Hinsicht anders, auch wenn ihre wirtschaftlichen Wirkungen sehr ähnlich sind. Die Fachmänner zitieren Professor *Shenfield* in einem breiten Kreis, der vier Kategorien des Steuerumgehens aufgestellt hat.

A. die Entscheidung wonach jemand kein Einkommen hat, oder nicht zu Kapital gelangt, oder keine besteuerte Ware kauft, also er hält sich von solchen Tätigkeiten zurück, damit keine Steuerpflicht entsteht. Ich möchte bemerken, dass Uckmar diese Kategorie Steuersparen genannt hat.

B. die Annahme der Vergünstigungen und Ausnahmen, die durch die Regierung geboten werden. Der Steuerzahler plant ihre Einkommensteuer-Struktur, die Verletzung der Rechtsnormen kommt nicht in Frage. Diese Möglichkeit wurde vom Gesetzgeber geschaffen.

C. Ihre Geschäftsziele werden mit Nachsicht auf die steuerrechtlichen Effekte festgelegt. Mit Hilfe von gesetzlichen Mitteln nutzt er die Lücken der Gesetzgebung aus. Dieses Verfahren ist legal, aber es wird vom Gesetzgeber nicht Unterstützt, denn es ist kein Ziel der Steuernormen so ein Verhalten auszulösen. Der Gesetzgeber kann darauf maximal mit der Schließung der Gesetzlücken reagieren.

D. solche Rechtsgeschäfte dessen ausschließliches Ziel die Steuer-ausspielung ist. Das sind meistens gespielte Transaktionen. Diese können auch Steuerbetrug genannt werden.

Professor *Illersic* hat eine ähnlich anerkannte Gruppierung angewandt, er nennt jede solche Handlung Steuerumgehung, – egal ob gesetzlich oder ungesetzlich – was in erster Linie darauf hinweist, das Steuerzahlen zu sinken. Er hat zwischen sechs Gruppen der Steuerumgehung unterschieden, je nach Verhalten der Regierung.<sup>67</sup>

1. Das Verhalten der Regierung treibt die Menschen vorsätzlich zu Steuerumgehung. Die Regierung will sogar ausdrücklich, dass einige Steuerarten nicht eingezahlt werden: zB. der Ziel der Zolltarife ist in erster Linie den Import zu sinken, und nicht Steuereinnahmen zu schaffen.

2. Die Regierung befreit einige Transaktionen von den Steuern aus verschiedenen Gründen. Solcher Grund ist die Senkung der Kosten der Steuer-eintreibung, oder andere politische Gründe.

3. Geduldete Steuerumgehung: Die Regierung duldet die Umgehung einige Steuerarten wie z.B. Die Senkung der Einkommensteuer des Arbeiters, wenn er sich weigert Überstunden zu leisten.

4. Nicht gebilligte Steuerumgehung: Die Regierung billigt einige gezielte Geschäfte nicht, dessen Ziel ist zwischen gesetzlichen Grenzen die Steuerpflicht zu Sinken, und diese Feststellung beinhaltet, dass der Gesetzgeber

<sup>67</sup> ILLERSIC, A. R. *The Economics of Avoidance the Institute of Economic Affairs*. London, OXON.1979. 25. p.

diese Handlung durch die Endelung des Gesetzes verhindern will. (z.B. mit dem Leasing teureren Autos)

5. Im Fall von verbotener Steuerumgehung verbietet das Recht einige Verhalten auch für die Zukunft.

6. Das Verbot der unrechtmäßigen Steuerumgehung mit zurückwirkender rechtlicher Geltung: Einige Rechtsgeschäfte werden von der Regierung so verurteilt, dass sie einen Gesetz mit zurückwirkender Geltung erschaffen, um die aus dem Steuerumgehung kommenden Gewinne nichtig zu machen. Der 31§ der „Finance Act“, das 1987 vom englischen Parlament geschaffen wurde, hat nach dem 6. April 1976. die Regelung der Termingeschäfte der Warenbörse für ungültig erklärt.

Zwischen der Definierung der Rechtsbefolgungsprobleme und der Bewertung der Steuersenkung gibt es zahlreiche Unterschiede bei den verschiedenen Ländern. Zusammenfassende und einheitliche, internationale steuerrechtliche Prinzipien sind außer „der Inhalt vor der Form“, oder die Doktrin „Missbrauch des Rechts“ schwer zu finden. Die nationalen Regelungen werden von den Lösungen anderer Rechtsnormen – wie der Buchführung, Zoll, Monopol, oder Unternehmungsnormen – oder Gesetze beeinflusst. Aber ein wirkungsvolles Auftraten ist nur von der Anwendung eines einheitlichen, und mit einander abgestimmten, supranationalen, rechtlichen Lösung zu erwarten.

SZILOVICS CSABA

## AZ ADÓJOGI JOGKÖVETÉS JELLEGZETESSÉGEI

(Összefoglalás)

Szerző a jogkövetésnek az adózásban betöltött szerepét és jellegzetességeit vizsgálja. Elemzi azt a folyamatot, amely során a jogkövetés, mint egyéni magatartás és mint társadalmi jelenség megvalósul. Feltárja és bemutatja azokat a hatásokat és tényezőket, amelyek létrehozzák ezt a pozitív vagy negatív adózói attitűdöt – állapotot.

Leírja és értelmezi a kortárs nyugat-európai, észak-amerikai és ausztrál kutatók e tárgyra vonatkozó téziseit. Így például Lewis vagy Becker adójogi teljesítési modelljeit, vagy az IBFD 1992-ben tartott adójogi jogkövetési konferenciájának legfontosabb megállapításait, csakúgy mint Kinsey, Smith, Allingham és Sandmo, valamint Carragata és Cowell munkáit és gondolatait is bemutatja. Ezzel széles körű kitekintést nyújt e Magyarországon még alig vizsgált területre vonatkozóan.

A munka következő részében definitív módon az adótervezéstől az adócsalásig terjedő spektrum szakaszait elemzi. Kiemelkedően érdekes része a tanulmánynak az adókijátszás makro- és mikro-szintű következményeiről írott szakasz, amelyben a szerző csoportosítja e jelenség közvetett vagy közvetlen gyakran negatív, de olykor pozitív következményeit.

A tanulmány utolsó részében a szerző azokat a jogalkotói adóigazgatási törekvéseket mutatja be, amellyel szabályozni kívánják e gyakran változó, olykor technikai jellegű jogterületet, amelyben ugyanakkor kitapintható az egyén és a társadalom egymásra utalt érdekérvényesítő küzdelme és az optimális adórendszer keresésének régi igénye.